

監査基準の改訂 [2]

実施基準を中心に

長濱 昭夫

本稿では、改訂の概要を実施基準を中心に示すことにする。

7 実施基準の構成

新実施基準は、一 基本原則(5つの基準)、二 監査計画の策定(6つの基準)、三 監査の実施(6つの基準)、四 他の監査人等の利用(3つの基準)からなる。旧監査実施準則は削除されたが、前文での関連する解説や補足を加えれば、旧実施基準・準則に比べ量的には逆に増えることとなった。

新実施基準の構成は、基本原則で監査の実施全般に共通する基礎的な基準を示し、このあと、監査計画の策定、監査の実施という監査実施のプロセスにしたがった順序となった。これは、理論的な枠組みを重視しそれまでの基準を純化した平成3年の実施基準の改訂で見失われた監査実務の枠組みを、再び明確にしようとしたものである。その結果、監査人以外の人々にも監査の実施がどのように行われるかを容易に理解できるものとなった。この意味でも今回の改訂は昭和25年の監査基準創設時の精神に立ち戻ったといえるであろう。

本稿では実施基準の主要な改訂点のうち、リスク・アプローチの徹底、内部統制概念の精緻化(国際標準の導入)、不正等に起因する虚偽の表示への対応、継続企業的前提への言及をとりあげることにする。

8 リスク・アプローチの徹底

リスク・アプローチは、我が国では平成3年の監査基準の改訂で導入されたが、その枠組みは基準上では明確に示されず、平成7年の日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第5号「監査上の危険性と重要性」でその概要が明らかになった。しかし実務への浸透という点では不十分であった。

リスク・アプローチの明確化について「前文」は次のように述べている。

「リスク・アプローチに基づく監査は、重要な虚偽の表示の可能性が高い事項について重点的に監査の人員や時間を充てることにより、監査を効果的かつ効率的なものとするができる…。我が国の監査実務においてもさらなる浸透を図るべく、改訂基準ではリスク・アプローチに基づく監査の仕組みをより一層明確にした。」

これを受けて実施基準は、「一 基本原則」1で、「監査人は、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、固有リスクと統制リスクを暫定的に評価して発見リスクの水準を決定するとともに、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定し、これに基づき監査を実施しなければならない」とし、財務諸表の監査はリスク・アプローチによらなければならないことを明確にしている。

リスク・アプローチは「監査リスク = 固有リスク × 統制リスク × 発見リスク」という式

であらわされる。「前文」では、リスクの概念や用語法を国際標準に改め、旧監査基準の「監査上の危険性」を「監査リスク」とし、監査リスクの構成要素である「固有リスク」、「統制リスク」、「発見リスク」とともにその定義が示された。

リスク・アプローチは、「虚偽の表示が行われる可能性の要因に着目し、その評価を通じて実施する監査手続やその実施の時期及び範囲を決定することにより、より効果的かつ効率的な監査を実現しようとするものである」（前文）。このことは、監査実施プロセスにおいて監査計画の策定に重点が置かれ、この段階に十分に時間をかけることが要求される。監査計画策定のために上記モデル式は次のように変えられる。

発見リスク = 監査リスク ÷ (固有リスク × 統制リスク)

監査計画の策定は発見リスクのレベルをどのようにするかに依存する。「二 監査計画の策定」では、監査計画策定の手順は次のように示される。(() 内は基準の番号)

固有リスクと統制リスクの暫定評価(2)

暫定評価に基づく統制評価手続および実証手続の計画の策定(3)

監査計画の前提の変化あるいは新たな事実の発見による監査計画の修正(6)

9 内部統制概念の精緻化(国際標準の導入)

リスク・アプローチに基づく監査の実施において、統制リスクの評価は重要な地位を占める。統制リスクの評価は適用すべき実証手続を決定する。「統制リスク」は、財務諸表の重要な虚偽の表示が、企業の内部統制によって防止または適時に発見されないリスクと定義される(前文)。「三 監査の実施」1は、「統

制評価手続を実施した結果、暫定的に評価した統制リスクの水準を変更する必要がないと判断した場合には、監査計画において策定した実証手続を実施し、統制リスクの水準が暫定的な評価よりも高いと判断した場合には、発見リスクを低くするために、監査計画において策定した実証手続を修正することにより十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない」とし、同2では、「ある特定の監査要点について、内部統制が存在しないか、あるいは統制リスクが高いと判断した場合には、統制評価手続を実施せず、実証手続により十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない」としている。経営者には、内部統制を適切に構築し、運用する義務があり、適切な内部統制の存在は効果的かつ効率的な監査の前提となる。

監査基準の前文は、内部統制を「企業の財務報告の信頼性を確保し、事業経営の有効性と効率性を高め、かつ事業経営に関わる法規の遵守を促すことを目的として企業内部に設けられ、運用される仕組み」と定義し、内部統制は、次の5つの要素から構成されるとしている。

- (1) 経営者の経営理念や基本的経営方針、取締役会や監査役の有する機能、社風や慣行などからなる統制環境
- (2) 企業目的に影響を与えるすべての経営リスクを認識し、その性質を分類し、発生の頻度や影響を評価するリスク評価の機能
- (3) 権限や職責の付与及び職務の分掌を含む諸種の統制活動
- (4) 必要な情報が関係する組織や責任者に、適宜、適切に伝えられることを確保する情報と伝達の機能
- (5) これらの機能の状況が常時監視され、評価され、是正されることを可能とする監視活動

10 不正等に起因する虚偽の表示への対応

虚偽表示については、「第一 監査の目的」で、「財務諸表の表示が適正である旨の監査人の意見は、財務諸表には、全体として重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの監査人の判断を含んでいる」とし、また「第二 一般基準」4で、「監査人は、財務諸表の利用者に対する不正な報告あるいは資産の流用の隠蔽を目的とした重要な虚偽の表示が、財務諸表に含まれる可能性を考慮しなければならない。また、違法行為が財務諸表に重要な影響を及ぼす場合があることにも留意しなければならない」としている。これを受けて実施基準でも次の基準を設けている。

一 基本原則4

「監査人は、職業的専門家としての懐疑心をもって、不正及び誤謬により財務諸表に重要な虚偽の表示がもたらされる可能性に関して評価を行い、その結果を監査計画に反映し、これに基づき監査を実施しなければならない。」

三 監査の実施4

「監査人は、監査の実施において不正又は誤謬を発見した場合には、経営者等に報告して適切な対応を求めるとともに、適宜、監査手続を追加して十分かつ適切な監査証拠を入手し、当該不正等が財務諸表に与える影響を評価しなければならない。」

違法行為については実施基準において直接的な記述はないが、「前文」では次のように述べている。

「…監査人が重要な虚偽の表示につながる虞のある違法行為を発見した場合には、不正等が発見した場合に準じて適正な対応をとることになる。」

11 継続企業の前提

今回の改訂にあたって「継続企業の前提」が新たに基準に盛り込まれた。「継続企業の前提」は、財務諸表作成の前提条件である。この前提がくずれていることが明確ならば財務諸表の作成の当否そのものが問われることになる。「前文」は次のように述べている。

「継続企業の前提に影響を与える可能性がある事象や状況をあまり広範に捉えると、その影響の重要度や発言時期が混淆し、却って投資判断に関する有用性を損なうとともに、監査人が対処できる限界を超えると考えられる。したがって、公認会計士監査においては、相当程度具体的であってその影響が重要であると認められるような、重要な疑義を抱かせる事象または状況についてのみ対処することとした。」

本文では、継続企業の前提に係る規定は実施基準、報告基準の両方に置かれている。

実施基準では、監査人に監査計画の策定および監査の実施に先立ち「継続企業の前提」の適否について検討することを求めている。

(一基本原則5)

「監査人は、監査計画の策定及びこれに基づく監査の実施において、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という）に基づき経営者が財務諸表を作成することが適切であるか否かを検討しなければならない。」

また、このような検討は、監査計画策定の段階から監査の実施過程を通して、企業の事業活動を取り巻くさまざまな事象に目を向け、継続企業の前提に係る事象等の兆候を見逃さないようにしなければならない。その結果、新たに兆候を発見した場合には、監査計画に遡り修正するとともに、監査の実施について見直しが必要となる。「二 監査計画の策定」は、次のように規定している。

5 「監査人は、監査計画の策定に当たって、財務指標の悪化の傾向、財政破綻の可能性その他継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象または状況の有無を確かめなければならない。」

6 「監査人は、監査計画の前提として把握した事象や状況が変化した場合、あるいは監査の実施過程で新たな事実を発見した場合には、適宜、監査計画を修正しなければならない。」

継続企業の前提に係る判断はまず経営者が行うべきものである。経営者自身が継続企業の前提に係る事象等を識別し財務諸表におい

て開示していることが前提である。「前文」は「要は、企業の事業継続能力に関わる情報の財務諸表における適切な開示を促すことが継続企業の前提に関わる監査基準の考え方である。」としている。継続企業の前提に関して重要な疑義があると判断した場合には、「監査人は、当該疑義に関して合理的な期間について経営者が行った評価、当該疑義を解消させるための対応及び経営計画等の合理性を検討しなければならない。」(三 監査の実施5)。

(未完)

(経営政策学部教授)